



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Maria Luisa De Rosa · Presidente -
Daniela Marconi · Consigliere -
Danilo Chieca · Consigliere -
Sabrina Serrelli · Consigliere -
Giuliano Tartaglione · Consigliere Rel.

Oggetto: Art. 109 t.u.i.r. - Art. 90, comma 8 l. 289/2002 - Presunzione di inerenza - Ricavi - Prestazione d'opera - Valore di mercato
*Principio di diritto

AC – 19/03/2026

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 24160/2017 R.G. proposto da:

██████████ s.p.a., in persona del legale rappresentante *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avv. ██████████ ██████████ e dall'Avv.
██████████;

– *ricorrente* –

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa *ope legis* dall'Avvocatura generale dello
Stato;

– *controricorrente* –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della
Lombardia, Sezione Staccata di Brescia, n. 1198/23/2017,
depositata in data 20 marzo 2017.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 19 marzo 2026
dal Consigliere Giuliano Tartaglione.

FATTI DI CAUSA

1. La società contribuente impugnava innanzi alla
Commissione tributaria provinciale di Bergamo (d'ora in avanti, per
brevità, CTP) gli avvisi di accertamento nn. ██████████



con i quali l'Agenzia delle entrate contestava, in relazione agli anni 2009 e 2010, i seguenti rilievi: a) la rideterminazione dei ricavi per l'esecuzione di prestazioni in favore del socio [REDACTED] in Euro 163.996,00 rispetto ad Euro 121.989,00 dichiarati (in relazione al 2009); b) il disconoscimento dei costi indicati in 3 fatture della [REDACTED] s.r.l. per Euro 60.000,00 oltre IVA (in relazione al 2010), considerate fatture per operazioni soggettivamente inesistenti; c) il disconoscimento dei costi indicati in 2 fatture della [REDACTED] s.r.l. per prestazioni di consulenza (per Euro 24.000,00 ed Euro 48.000,00); d) il disconoscimento dei costi indicati nelle fatture della [REDACTED] s.p.a. (per Euro 46.666,67 ed Euro 45.000,00).

La CTP accoglieva parzialmente il ricorso: annullava il rilievo *sub c)*, confermando nel resto gli avvisi impugnati; riduceva, quindi, il maggior valore ai fini IRES ed IRAP rispettivamente da Euro 135.096,00 ed Euro 87.096,00 per l'anno 2009, e da Euro 130.666,67 ad Euro 106.666,67 per l'anno 2010.

2. La società contribuente proponeva appello ribadendo l'illegittimità degli altri rilievi; l'Ufficio si costituiva spiegando appello incidentale volto alla riforma della sentenza nella parte a sé sfavorevole.

La Commissione tributaria regionale della Lombardia, Sezione Staccata di Brescia, accoglieva in parte l'appello erariale, riconoscendo la legittimità degli avvisi impugnati, fatta eccezione per il rilievo *sub a)*, in relazione al quale rideterminava in Euro 149.088,38 il corrispettivo della cessione.

3. La contribuente propone, quindi, ricorso per cassazione affidato a quattro motivi. L'Ufficio resiste con controricorso.

È stata fissata l'adunanza camerale per il 19 marzo 2026.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo la contribuente lamenta, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., la «violazione e falsa applicazione di norme di diritto, in riferimento al combinato disposto dell'art. 109 del T.U.I.R. (dpr n. 917/86) e dell'art. 90, comma 8,



legge 289/2002». Deduce, in relazione alle spese pubblicitarie sostenute nel rapporto con la società [REDACTED] s.r.l., che la CTR avrebbe erroneamente ritenuto indimostrato il ritorno di immagine ricavato dalla sponsorizzazione delle gare automobilistiche; opina, di contro, che la disciplina di cui all'art. 90, comma 8, l. 289/2002, prevede una presunzione legale assoluta di inerenza della spesa. La CTR avrebbe, poi, affermato in maniera apodittica che secondo l'Ufficio la detta società era senza organizzazione; di contro, dagli atti del procedimento penale emergeva l'esecuzione delle prestazioni ed il relativo pagamento.

1.1. Il motivo è infondato.

1.2. Secondo la più recente giurisprudenza di questa Corte (Cass. 06/03/2024, n. 6079), il regime di cui all'art. 90, comma 8, della l. n. 289 del 2002, nel testo vigente *ratione temporis*, fissa una presunzione assoluta di inerenza e congruità delle sponsorizzazioni rese a favore di imprese sportive dilettantistiche laddove i corrispettivi erogati siano destinati alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante e sia riscontrata, a fronte dell'erogazione, una specifica attività del beneficiario della medesima, consentendo, di conseguenza, di ritenere integralmente deducibili tali spese dal reddito del soggetto sponsor (Cass. 14/02/2023, n. 4612), trattandosi di presunzione assoluta oltre che della natura di spesa pubblicitaria, altresì di inerenza della spesa stessa, purché ne ricorrano i presupposti normativi (Cass. 06/04/2017, n. 8981). Si è osservato, in particolare, come la scelta del legislatore di creare per queste spese una presunzione assoluta di deducibilità del costo, non sindacabile dall'Ufficio sulla base di una asserita assenza di una diretta aspettativa di ritorno commerciale appare coerente con l'evoluzione giurisprudenziale della nozione di inerenza, meramente qualitativa e, quindi, agganciata all'attività di impresa nel suo complesso e non anche al necessario ritorno di ricavi corrispondenti all'investimento (Cass., n. 4612/2023, cit.; Cass. 12/09/2023, n. 26238; Cass. 13/01/2023, n. 955).



1.3. In presenza, pertanto, dei requisiti normativi della fattispecie, ossia: a) che il soggetto sponsorizzato sia una compagine sportiva dilettantistica; b) che sia rispettato il limite quantitativo di spesa; c) che la sponsorizzazione miri a promuovere l'immagine ed i prodotti dello *sponsor*; d) che il soggetto sponsorizzato abbia effettivamente posto in essere una specifica attività promozionale), per il soggetto erogante il corrispettivo «*le valutazioni circa l'inerenza e la congruità di quei costi restano del tutto irrilevanti*» (Cass. 01/02/2022, n. 2985; Cass. 25/10/2021, n. 29929; Cass. 12/03/2021, n. 7117).

La presunzione assoluta in oggetto non ricorra ove non siano stati accertati tutti i (ovvero siano controversi alcuni dei) presupposti della fattispecie (Cass. 08/02/2021, n. 2990).

1.4. Nella specie difetta la condizione *sub a)* atteso che la [REDACTED] s.r.l. non è un'associazione sportiva dilettantistica; inoltre, con giudizio di fatto insindacabile in questa sede i giudici di merito hanno posto in dubbio l'effettiva esecuzione delle prestazioni di pubblicità.

2. Con il secondo motivo la contribuente lamenta, ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 5, c.p.c., l'omesso esame, da parte della CTR, di alcuni fatti decisivi per il giudizio, 'regolarmente documentati ed invocati'; con riferimento alle spese pubblicitarie relativa alla società [REDACTED] s.r.l., la ricorrente deduce di aver provato l'inserimento del logo della ditta sulle carte d'imbarco dell'Aeroporto [REDACTED] (*in parte qua*, la sentenza sarebbe quindi apparente, avendo negato l'esistenza di un fatto processuale, ovvero la produzione dei documenti comprovanti le spese); con riferimento alla rivista [REDACTED] precisa che il contratto era stato eseguito solo in parte in quanto erano pubblicati solo due (di quattro) numeri della rivista; di tale circostanza nessuna evidenza vi era nella sentenza della CTR, affidata anche *in parte qua* ad una motivazione apparente.



2.1. La doglianza propone plurime censure (motivazione apparente, omesso esame e travisamento della prova), tutte relative alle spese per la pubblicità eseguita dalla [REDACTED] s.p.a.

2.2. Il motivo è fondato nei termini appresso indicati.

2.3. Il vizio di omesso esame ex art. 360, comma primo, n. 5, c.p.c., è inammissibile, in quanto si è in presenza di una cd. doppia conforme; con particolare riferimento all'attività pubblicitaria svolta presso l'Aeroporto [REDACTED] e la pubblicazione della rivista "[REDACTED]" invece, sussiste il lamentato vizio di motivazione apparente.

2.4. Giova premettere che secondo la giurisprudenza di questa Corte «la riformulazione dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., disposta dall'art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, conv. in legge 7 agosto 2012, n. 134, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 delle preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione» (Cass., Sez. U., 07/94/2014 n. 8053).

Inoltre, la motivazione è solo «apparente» e la sentenza è nulla quando benché graficamente esistente, non renda percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi



lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass. Sez. U. n. 8053/2014 cit.).

Si è, più recentemente, precisato che «in seguito alla riformulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., disposta dall'art. 54 del d.l. n. 83 del 2012, conv., con modif., dalla l. n. 134 del 2012, non sono più ammissibili nel ricorso per cassazione le censure di contraddittorietà e insufficienza della motivazione della sentenza di merito impugnata, in quanto il sindacato di legittimità sulla motivazione resta circoscritto alla sola verifica del rispetto del «minimo costituzionale» richiesto dall'art. 111, comma 6, Cost., che viene violato qualora la motivazione sia totalmente mancante o meramente apparente, ovvero si fondi su un contrasto irriducibile tra affermazioni inconcilianti, o risulti perplessa ed obiettivamente incomprensibile, purché il vizio emerga dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali» (Cass. 03/03/2022, n. 7090).

2.5. Nella specie la CTR, dopo aver precisato che incomba sul contribuente l'onere di fornire la prova della effettività ed inerenza di un costo ex art. 109 t.u.i.r., ha affermato che 'quanto all'effettività' non risulta aver presentato documentazione atta a giustificare l'annullamento della ripresa delle fatture della [REDACTED]

2.6. Trattasi di affermazioni, apodittiche ed assertive, che non consentono in alcun modo di apprezzare l'iter logico posto a fondamento della decisione di appello e di verificare le ragioni che hanno indotto la CTR a ritenere fondato il gravame dell'Ufficio. In particolare, oltremodo generico ed inconsistente appare il riferimento alla mancata presentazione di 'documentazione' da parte della contribuente (documentazione, di contro, depositata; ad es. l'attestazione dell'ente aeroportuale e la pubblicazione di due numeri della rivista "[REDACTED]" della cui inferenza probatoria, anche in termini negativi, non vi è traccia in sentenza).

2.7. Il motivo in scrutinio va, quindi, accolto *in parte qua*.



3. Con il terzo motivo la società lamenta, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 109 t.u.i.r. per avere la CTR erroneamente affermato che, in caso di transazioni tra società dello stesso gruppo, occorra una 'documentazione probatoria...di particolare consistenza'.

3.1. Il motivo non ha pregio.

3.2. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, il principio di inerenza, pur con le dovute precisazioni derivanti dall'applicazione della giurisprudenza della Corte di giustizia della UE per l'imposta armonizzata, è unico per le imposte dei redditi e per l'IVA (Cass. 17/07/2018, n. 18904), si ricava dalla nozione di reddito d'impresa (e non dall'art. 109, comma 5, del medesimo d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, riguardante il diverso principio della correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili) (Cass. 11/01/2018, n. 450) ed è espressione della necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'impresa, anche in via indiretta, potenziale o in proiezione futura, escludendo i costi che si collocano in una sfera ad essa estranea (Cass. 30030 del 21/11/2018; Cass. n. 27786 del 31/10/2018; Cass. n. 13882 del 31/05/2018; Cass. n. 450 del 2018, cit.; Cass. n. 18904 del 2018, cit.).

3.3. Lo stesso si traduce in un giudizio di carattere qualitativo, che prescinde, in sé, da valutazioni di tipo utilitaristico (o di vantaggio economico) ovvero quantitativo (Cass. n. 27786 del 2018, cit.; Cass. n. 22938 del 26/09/2018; Cass. n. 18904 del 2018, cit.), sicché «il costo attiene o non attiene all'attività d'impresa a prescindere dalla sua entità» (così espressamente, in motivazione, Cass. n. 18904 del 2018, cit.).

3.4. Peraltro, secondo il medesimo orientamento (si veda sempre la motivazione di Cass. n. 18904 del 2018, cit.), il giudizio quantitativo o di congruità non è del tutto irrilevante, collocandosi, invece, su un diverso piano logico e strutturale rispetto al giudizio di inerenza (cfr. Cass. 27786 del 2018, cit.). Quest'ultimo implica che la prova debba investire i fatti costitutivi del costo, sicché, per quanto



riguarda il contribuente, egli è tenuto a provare (e documentare) l'imponibile maturato e, dunque, l'esistenza e la natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione, ovvero che esso è in realtà un atto d'impresa perché in correlazione con l'attività d'impresa; prova che è tanto più complessa quanto complessa, atipica e originale è l'operazione posta in essere.

3.5. A sua volta, l'Amministrazione finanziaria, ove ritenga gli elementi dedotti dal contribuente mancanti, insufficienti od inadeguati ovvero riscontri ulteriori circostanze di fatto tali da inficiare la validità e/o la rilevanza di quelli allegati a fondamento dell'imputazione del costo alla determinazione del reddito, può contestare la valutazione di inerenza.

3.6. Ciò si traduce: a) in tema di imposte dirette, nella possibilità che l'Amministrazione finanziaria, nel negare l'inerenza di un costo, contesti anche l'incongruità e l'antieconomicità della spesa, che assumono rilievo, sul piano probatorio, come indici sintomatici della carenza di inerenza pur non identificandosi in essa (cfr. Cass. n. 13588 del 30/05/2018); b) in tema di IVA, nella possibilità per l'Amministrazione finanziaria di dimostrare la macroscopica antieconomicità del costo, rilevando questa quale indizio dell'assenza di connessione tra costo e l'attività d'impresa.

3.7. Peraltro, il concetto di inerenza si pone in termini non del tutto simili in relazione ai contratti infragruppo. Invero, secondo un'impostazione ampiamente condivisa da questa Corte, in materia di costi cd. infragruppo (da ultimo Cass. 29/09/2025, n. 26307; così già Cass. 27/01/2023, n. 2599), affinché il corrispettivo, riconosciuto alla società incaricata del servizio a beneficio di altra consociata, sia deducibile da quest'ultima, occorre che la beneficiaria tragga dal servizio remunerato un'effettiva utilità e che detta utilità sia obiettivamente determinabile ed adeguatamente documentata (Cass. n. 32422 del 14/12/2018; Cass. n. 23164 del 04/10/2017; Cass. n. 23027 del 23/11/2015; Cass. n. 6820 del 04/03/2020), anche se a quei costi non corrispondano direttamente ricavi in senso



stretto (Cass. n. 31405 del 05/12/2018; Cass. n. 10062 del 01/08/2000).

3.8. Ciò significa che l'onere della prova in ordine all'esistenza e all'inerenza dei costi sopportati grava sul contribuente che affermi di aver ricevuto il servizio, in base alle regole generali in tema di costi deducibili (Cass. n. 24880 del 18/08/2022; Cass. n. 8293 del 04/04/2013; e con riguardo alle operazioni infragruppo Cass. n. 12268 del 10/05/2021; Cass. n. 439 dell'11/01/2018).

3.9. Orbene, nel caso di specie correttamente la CTR ha ritenuto non sufficiente la documentazione probatoria prodotta dalla ricorrente, che comprova solo l'esistenza delle operazioni; difetta, invece, la prova della inerenza delle stesse, inerenza, trattandosi di costi infragruppo, da declinarsi in termini di utilità per la beneficiaria nel senso indicato dalla giurisprudenza della S.C. (utilità nemmeno dedotta dalla ricorrente).

4. Con il quarto motivo la società lamenta, sempre in relazione all'articolo 360, comma primo, n. 3, c.p.c., la violazione degli articoli 85 t.u.i.r. e 6 e 13 del d.P.R. n. 633/1972, per avere la CTR erroneamente ritenuto il corrispettivo pagato dal socio [REDACTED] (per prestazioni eseguite dalla società) alla società corrispondente ad Euro 149.088,38 (pari al valore normale delle prestazioni effettuate) in luogo di quello inferiore riportato in fattura (Euro 121.989,00). Sostiene che 'il riferimento legislativo per le prestazioni di servizio è quello del pagamento del corrispettivo' e il 'valore normale delle stesse viene chiamato in causa solo nelle ipotesi in cui il corrispettivo stesso manchi (omaggi, permuta, assegnazioni)'; quando sia indicato il corrispettivo, invece, la contestazione della sottofatturazione dovrebbe fondarsi sulla prova del pagamento di un corrispettivo maggiore di quello indicato in fattura.

4.1. Il motivo è infondato.

4.2. La doglianza muove da un presupposto in diritto del tutto erroneo, ovvero che la legge ammetta il ricorso al 'valore normale'



delle prestazioni solo quando non sia indicato il corrispettivo delle stesse.

Invece, il riferimento al 'valore normale' delle prestazioni non incontra limiti di tal fatta, soprattutto quando, come nella specie, si tratti di contratti di prestazione d'opera tra società e socio e, all'esito della verifica della documentazione (*in primis* la fattura) e della natura della prestazione, l'Ufficio deduca l'antieconomicità del contratto per la società contribuente. Secondo la pacifica giurisprudenza di questa Corte, infatti, in tema di determinazione del reddito d'impresa, per la valutazione a fini fiscali delle varie prestazioni che costituiscono le componenti attive e passive del reddito, va applicato il principio, avente valore generale, stabilito dall'art. 9 del d.P.R. n. 917 del 1986, che non ha soltanto valore contabile, e che impone quale criterio valutativo il riferimento al normale valore di mercato (art. 9, terzo comma, cit.) per i corrispettivi, proventi, spese ed oneri in natura presi in considerazione dal contribuente (così già Cass. 24/07/2002, n. 10802).

4.3. La sentenza della CTR, *in parte qua*, va immune da censure avendo fatto corretta applicazione del seguente principio di diritto: «in tema di determinazione del reddito d'impresa, per la valutazione a fini fiscali delle varie prestazioni che costituiscono le componenti attive e passive del reddito, va applicato il principio, avente valore generale (non soltanto contabile), stabilito dall'art. 9 del d.P.R. n. 917 del 1986, che impone quale criterio valutativo il riferimento al normale valore di mercato (art. 9, terzo comma, cit.) per i corrispettivi, proventi, spese ed oneri in natura presi in considerazione dal contribuente. Ne consegue che il Fisco può considerare 'sottofatturate' prestazioni eseguite dalla società nei confronti del socio, quando il loro corrispettivo sia inferiore al normale valore di mercato delle stesse».

5. In conclusione, il ricorso va accolto limitatamente al secondo motivo nei termini sopra delineati, rigettati gli altri. La sentenza



impugnata va cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, Sezione Staccata di Brescia, in diversa composizione, perché proceda a nuovo giudizio in relazione alla censura accolta ed alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie per quanto di ragione il secondo motivo, rigettati gli altri; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, Sezione Staccata di Brescia, perché, in diversa composizione, proceda a nuovo giudizio, provvedendo anche a regolare le spese del giudizio di legittimità tra le parti.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 19 marzo 2026.

Il Presidente

Maria Luisa De Rosa

